



TITLE:

企業と租税負擔

AUTHOR(S):

汐見, 三郎

CITATION:

汐見, 三郎. 企業と租税負擔. 經濟論叢 1933, 37(4): 468-484

ISSUE DATE:

1933-10-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/130365>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

叢論經濟

號四第

卷七十三第

行發日一月十年八和昭

論叢

貨幣效用の測定について

文學博士 高田 保馬

企業と租税負擔

經濟學博士 汐見 三郎

市民主義・國家主義・國民主義

經濟學博士 石川 興二

時論

地租改造の一案

法學博士 神戸 正雄

研究

資本蓄積と資本有機的構成變化

經濟學士 柴田 敬

金の意義に就いて

經濟學士 松岡 孝兒

出張販賣より見たる百貨店對小賣店の抗爭

經濟學士 堀 新一

說苑

企業の豫算期間について

經濟學士 山本安次郎

販賣組合における價格の決定方法

經濟學士 吉 木 信

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁載轉)

企業と租税負擔

沙 見 三 郎

一、緒 言

大正八年度の我國歳出は前古未曾有の大なる數字を示し、大正九年度の我國歳出は更に新しき大なる記録を齎さんとしてゐる。歳出の膨脹著しきに拘らず歳入之に伴はず、遂に經常的不足を生じ、慢性的赤字が年々繰返されんとしてゐる。

慢性的赤字を克服し、財政を常道に復せしむる方法としては、經常收入の増加をはかるべく、而して舊税の税率を高めるか、又は新税を起すが最も有力なる手段と考へられてゐる。然し、増税又は新税の手段によつても、無限に租税負擔を増す事は出来ないものであるから、何らかの限界を設けねばならぬ。殊に今日の如く國際經濟戰が熾烈となつて來ると、企業に過大なる租税を負擔せしむる事は自國產の國際商品を高價ならしむる結果となり、財界に惡影響を及ぼすのである。茲に企業を中心として國際的租税負擔を研究する必要がある。

國際的租税負擔の研究は單に租税そのものゝ負擔の大小のみで、之を解決する事が出来ない。企業の租税負擔について見るに、その國家が支出する經費の用途が企業の發達に向けられるか、

又は企業の發達と沒交渉なるかにより、企業が租税負擔を感ずる程度に差を生ずるのである。然し問題の複雑をさけるために本研究を専ら狹義の租税負擔のみに限定し、經費の方面は全く之を顧慮せざる事として企業の租税負擔を明かにしたのである。

國際的租税負擔の問題は夙に學界の問題となつてゐたが、ベルサイユ條約以後は實際界の問題となり、國際聯盟をはじめ種々の機關により研究せられてゐる。然し、從來の研究の多くは二重の意味に於て缺陷あるを免れ得なかつたのである。一は平面的の缺陷であつて、所得税又は精々所得税プラス營業收益税の負擔を研究するに止まり、その他の租税に及ばなかつたのである。二は立體的の缺陷であつて、國税のみに問題を限定し、地方税に及ばず、いはんや租税に準ずる社會的負擔の如きに至つては全く之を顧慮しなかつたのである。この二つの缺陷を補つて企業の租税負擔を國際的に明らかにせんと企てゝゐるのは、最近に於ける獨逸帝國統計局の努力である。本研究もその統計資料は専らワーゲーマン編纂の獨逸帝國統計局の勞作 *Finanzen und Steuern im In-und Ausland 1930* と *Internationaler Steuerbelastungsvergleich 1933* とに求める事としたのである。

企業の租税負擔を研究するに當り、所得形態の最も簡單なる場合より始める事とし、先づ勤勞所得の租税負擔を考察し、次に勤勞と共に各種の生産要素が加味せられたる企業につき租税負擔を考察するの順序をとつた。

二、勤勞所得の租税負擔

一 勤勞所得は勤勞のみが生産要素となつて働き其の結果として生ずる所得であるから、所得を生ずる最も單純なる場合である。同時に勤勞所得は所得を受くる人の生活と密接なる關係に立つものであるから、人的要素が直接に影響してくるものである。最も單純なる形態をとる所の所得である事と人的要素が直接に影響する事によつて、勤勞所得の租税負擔は企業の租税負擔とは全く異つた色彩を帯びるものであつて、而もこれは各國に共通した現象である。

第一に所得を生ずる根源は其の人の身體に存し、身體以外に物的の根源が無いから、勤勞所得は物的財産に關する租税とは沒交渉の關係にある。即ち靜的財産税、動的財産税、財産收益税、財産流通税の如きものは原則として課せられないのである。勤勞所得に直接に課せられるのは主として所得税であつて、所得税の各種の控除規定特に免税點の規定が勤勞所得の租税負擔に大なる影響を及ぼして來る。

第二に勤勞所得に所得税を課する場合には勤勞所得以外の所得に所得税を課する場合よりも或程度まで負擔を軽くする事が行はれる。これ勤勞所得輕課財産所得重課の精神の現はれである。

第三に社會保険料及び間接消費税の負擔を考慮せねばならぬ。蓋し勤勞所得にて生活せる人にとつては、社會保険に加入する事は必然的のものである。又勤勞所得は人的のものであつて、消

費生活と密接なる關係を有し、従つて消費生活を通じて課せられる間接消費税の負擔は之を重要視する必要があるからである。

要するに勤勞所得に課税するに當つては、他の企業所得につき考慮する必要なき方面をも考慮すべく、又他の企業所得にて當然重視すべき點を顧慮しなくても差支へない場合がある。即ち、勤勞所得の租税負擔の重心は専ら所得税と間接消費税と社會保険料とに存するものと云ふ事が出来る。

二 勤勞所得の租税負擔につき國際比較を試みるに當り、所得税と間接消費税と社會保険料との三つの場合を分つ事とする。

所得税の中で勤勞所得と關係のあるものを普通所得税と超過所得税とに分つべく、獨逸では、Einkommensteuer. 佛蘭西では Impôt sur les traitements, salaires etc. 又 Impôt général sur le revenu. 英國では Income tax 又 Sur-tax 又伊太利では Imposta sui redditi di ricchezza mobile 又 Imposta complementare sul reddito. 北米合衆國では聯邦税の Normal tax 又 Sur-tax 又ニューヨーク州の Income tax とを數へる事が出来る。此等の所得税の中で普通所得税に於ては主として勤勞所得輕課、最低生活費免除、扶養家族控除の如き質的考慮か拂はれ、超過所得税に於ては累進税率を採用して小所得輕課、大所得重課の趣旨を貫く爲めに、主として量的方面が考慮せられてゐるのである。

第二に間接消費税の負擔を考へる必要がある。勤勞所得者は間接消費税を直接に納付してゐないが、間接消費税が商品の價格の中に包含せられて、消費者に轉嫁せられるのであるから、間接に之を負擔する事となるのである。消費税は食料品税(砂糖税、鹽税、肉税、其他の地方獨立税)と飲料税(葡萄酒税、麥酒税、火酒税、酒精税、清涼飲料税、其他の地方獨立税)と嗜好品税(植民地商品税、煙草税)と享樂税とに分れる。所得税が累進の傾向あるに對し、此種の消費税特に間接消費税は逆進の趨勢を辿るものである。

第三は社會保險料であるが、強制社會保險が實施せられてゐる國に於ては勤勞所得に對し一種の準租税負擔となるのである。所得税が累進的なるに對し、社會保險料は、逆進的作用を有してゐる。

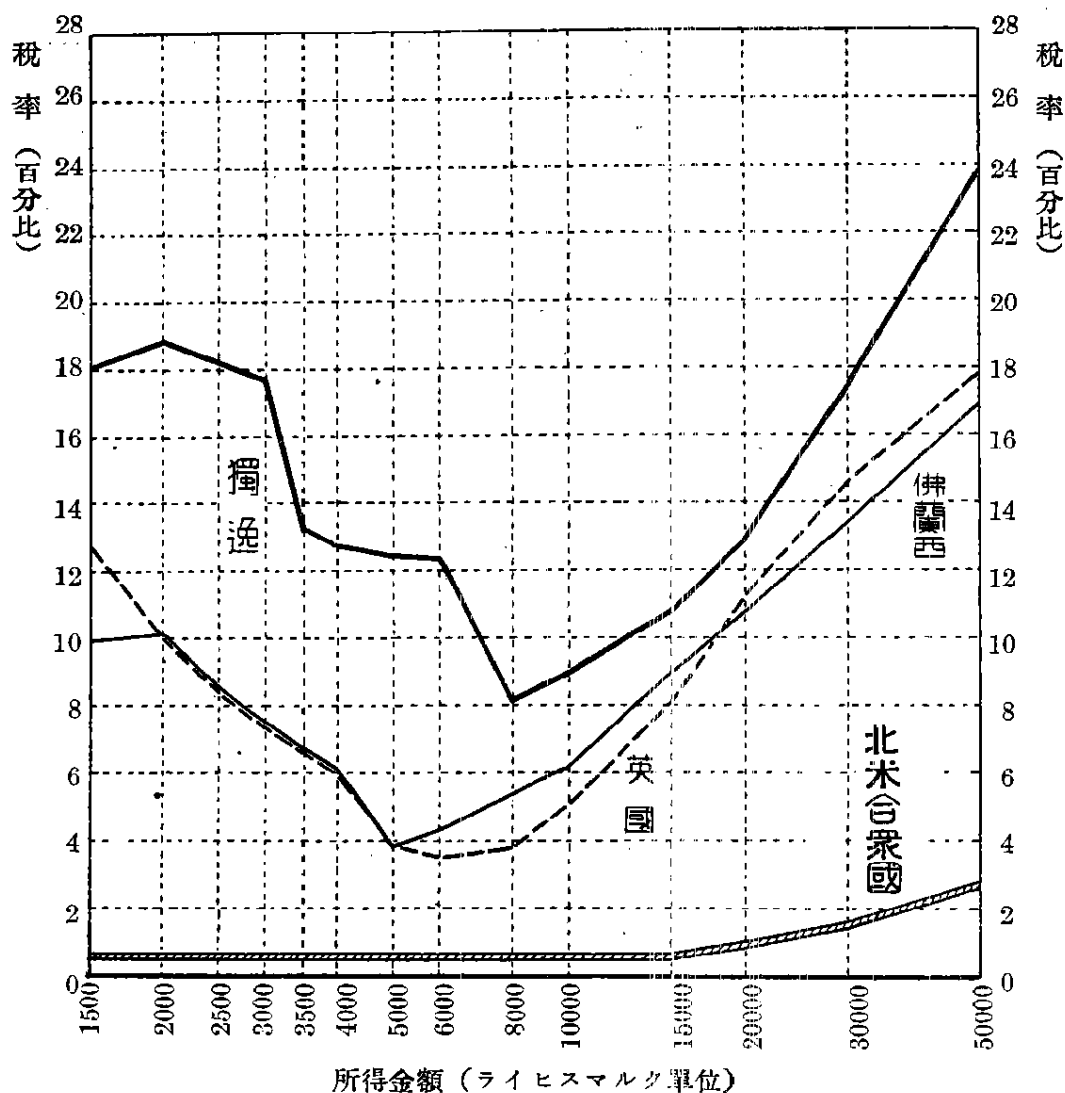
三 所得税と間接消費税と社會保險料とを合したものを勤勞所得の租税負擔の全部と定め、千五百ライヒスマルクより五萬ライヒスマルクに至る各所得階級に於ける勤勞所得の租税負擔を算定した。獨逸、佛蘭西、英國、北米合衆國の四國につき勤勞所得が租税を負擔してゐる割合を百分比で示して次の表を得たのである。

勤勞所得金額 (ライヒスマルク)	獨 身 者 (%)				二人の子供を有する人 (%)			
	獨逸	佛蘭西	英國	北米合衆國	獨逸	佛蘭西	英國	北米合衆國
1,500	10.7	8.3	10.7	0.7	12.00	9.8	11.3	0.7

[illegible]

勤勞所得が租税を負擔する割合を見るに、千五百ライヒスマルクより四千乃至八千ライヒスマルクの所得階級の所まで逆進の傾向を示し、其の後は一轉して、累進の趨勢を辿つてゐるのである。而して北米合衆國のみは特殊の動きを見せてゐる。この間の消息を一層明確に示す爲めに次の圖表を作製したのである。二人の子供を有する勤勞生活者が如何なる割合で租税を負擔してゐるか云ふ事を示したものである。

所得税は元來大所得に重く課し、小所得に軽く課すると云ふ立前に基き、所謂累進主義を採用してゐるのである。然るに小所得に於ては間接消費税と社會保険料との逆進主義が力強く作用し、



所得税の累進主義に打ち克ち、結局の所は逆進の傾向が現はれてゐるのである。然し所得金額を増して所得階級の或る限界まで達すると、勤勞所得は社會保険料を負擔せざる事となり、更に間接消費税の負擔を感ずる程度が微弱となり、茲に所得税の累進主義が充分に發揮せられて來るのである。

三、企業の諸形態

一 企業所得は各種の生産要素の結合よりなるものであるから、勤勞所得に比較すると一層複雑なる所得形態をとつてゐるものである。而して各種企業の中でも農業は其の生産要素が限定せられ、且つ地方的に見て特殊の事情に支配せられてゐるから、本研究より之を除き、結局商工業のみの所得を扱ふ事とする。商工業に於ては各種の生産要素が複雑に交錯し、其の生産する商品は國際經濟と密接なる關係を有してゐるのである。

企業の經營形態は之を大別して個人經營と會社經營との二つとすべく、而して近代的經營形態としては會社經營の企業が重要である。故に茲には問題を會社企業に限定し、其の租稅負擔の國際比較を試みたいのである。然し企業形態と云つても、其の内容は各國により異つてゐるのである。獨逸帝國統計局の分類に従ひ、圖式に表示すれば、次の如き結果を得るのである。

獨逸	日 本
Kaufmann (商 法)	商 人
Offene Handelsgesellschaft (商 法)	合名會社
Kommanditgesellschaft (商 法)	合資會社
Aktiengesellschaft (商 法)	株式會社
Commanditgesellschaft auf Aktien (商 法)	株式合資 會社
Gesellschaft mit beschränkter Haftung (一八九二年の法律、) (其後の改正)	有限責任 會社

商人は獨逸、佛蘭西、伊太利の三國に共通し、合名會社、合資會社、株式會社は獨逸、英

伊 太 利	佛 蘭 西	英 國
Commerciante (商 法)	Commerçant (商 法)	
Società in nome collettivo (商 法)	Société en nom collectif (商法及び一八六七年の法律)	Partnership (一八九〇年の法律)
Società in accomandita semplice (商 法)	Société en commandite simple (商法及び一八六七年の法律)	Limited Partnership (一九〇七年の法律)
Società anonima (商 法)	Société anonyme (商法及び一八六七年の法律)	Companies (一九〇八年、一九一七年、 一九二八年の法律、一九 二九年の法律)
Società in accomandita per azioni (商 法)	Société en commandite par actions (一八八三年の商法)	
Società a garanzia limitata (一九〇六年のオーストリ ヤの法律)	Société à responsabilité limitée (一九二五年の法律)	
	Société à capital variable (一八六七年の法律)	

國、佛蘭西、伊
太利、北米合衆
國の五國に共通
し、株式合資會
社、有限責任會
社は、獨逸、佛
蘭西、伊太利三
國に共通し、佛
蘭西に獨特のも
のとしては、
Société à capital
variable を舉げ
る事が出来るの
である。

二 企業の經
營形態は個人經

北米合衆國
Partnership (一九一九年の法律)
Limited Partnership (一九二二年の法律)
Business corporation (一九二三年一九二九年 の法律)

營より進みて會社經營となり、會社經營に於ても個人的色彩の濃厚なる合名會

社より發達して純然たる法人組織たる株式會社（獨逸の Aktiengesellschaft 英國の Companies 佛蘭西の Société anonyme 伊太利の Società anonima 北米合衆國の Business corporation）となるのである。従つて株式會社は經營形態の最も純化したるものであつて、株式會社の所得は個人勤勞所得に對して著しき對照をなすものである。故に企業の租稅負擔を研究するに當つても専ら問題を株式會社の租稅負擔に限る事とする。

商工業を營む株式會社に於ても、資本中心の企業と取引中心の企業と勤勞中心の企業とによつて其の經營方法を異にすると同時に租稅負擔の態様をも異にする結果となる。故に株式會社の租稅負擔を比較するに當つても、此等三種の株式會社を一律に論ずる事を避け、各場合に應じて租稅負擔の程度を明かにせねばならぬ。

株式會社は其の成立して存續し、企業活動を續け、最後に解散するに至るまで凡ての經營階段に應じて各種の租稅を負擔するものである。即ち株式會社が存續する以上は所得の有無に拘らず

租税を負擔し、取引を行ふ以上は租税を負擔し、労働者が働く以上は社會保険料を負擔し、更に所得を収める際には當然に租税を支拂ふのである。而して株式會社の成立と解散との際にも相當の租税を負擔する事となる。株式會社の租税負擔を研究する以上は、此等の諸階段に應じて全面的に考察する必要がある。

かくして株式會社其れ自體として租税を負擔するのであるが、株式會社より配當金、債權利子、勞賃を受取りたる人がそれぞれ租税を負擔するのである。即ち株式會社は内部資本の供給者たる株主に配當金を與へ、外部資本の供給者たる社債權者に利子を拂ひ、被傭者に勞賃を支出する事となる。而して株主は其の配當金に對し、社債權者は其の利子に對し、被傭者は其の勞賃に對し各種の租税を負擔するのである。故に株式會社の企業經營を廻つて生ずる租税負擔を全面的に考察する爲めには、株式會社其れ自體の租税負擔以外に株式會社に關係深き此等の諸當事者の租税負擔をも併せ考慮する必要がある。

四、會社企業の租税負擔

上述の如く會社企業の租税負擔は之を廣義と狹義との二つに分つ事が出来る。狹義に於ては其の企業を營む會社其れ自體の租税負擔のみを意味し、廣義に於ては其の企業を營む會社の負擔する租税以外に會社と密接なる關係にある諸當事者の負擔する租税をも加算し、租税負擔を考察せ

ねばならない。株式會社につき先づ狹義の租税負擔を調査し次に廣義の租税負擔に移る事とする。

一 株式會社を資本中心の企業と労働中心の企業と取引中心の企業とに分ち、狹義の租税負擔を獨逸と佛蘭西と英國と伊太利と北米合衆國とについて調査する。一九三二年一月一日現在に於て過去十二年間半にわたり益金に對する租税負擔の百分比を示すと次の如くである。

	獨逸					佛蘭西					英國					伊太利					北米合衆國				
	資本中心の企業					労働中心の企業					取引中心の企業														
計	經營財産の課税					經營財産の課税					經營財産の課税					經營財産の課税					經營財産の課税				
	取引の課税					取引の課税					取引の課税					取引の課税					取引の課税				
計	社會保險料の負擔					社會保險料の負擔					社會保險料の負擔					社會保險料の負擔					社會保險料の負擔				
	計					計					計					計					計				
計	六・七					九・四〇					一五・〇七					五〇・五七					一六・五				
	六・七					九・四〇					一五・〇七					五〇・五七					一六・五				
計	六・七					九・四〇					一五・〇七					五〇・五七					一六・五				
	六・七					九・四〇					一五・〇七					五〇・五七					一六・五				

狹義の租税負擔を分ちて「經營財産の課税」と「取引の課税」と「經營利得の課税」と「社會保險料の負擔」とにし、會社の設立及び清算に關係ある租税負擔は、「經營財産の課税」の中に包含せしめて置いたのである。故に此等の租税負擔を調査する事により、各國の企業それ自體の租税負擔を明らかにする事が出来る。

二 第二は株式會社の廣義の租税負擔である。株式會社は、其の總益金より株主に配當金を與へ、社債權者に利子を支拂ひ、被傭者に賃金を支出するのである。而して此等の配當金、利子、賃金に對し、株主、社債權者、被傭者はそれぞれ租税を負擔する事となる。此等の租税負擔を全部合したものを廣義の租税負擔と云ふ。狹義の租税負擔の場合と同じく、株式會社を資本中心の企業と勞働中心の企業と取引中心の企業とに分ち、五ヶ國につき國際比較を試みる。「株式會社が支拂つた賃金、俸給、賞與、債務利子」を「株式會社の益金」に加へたものを分母とし、租税負擔を百分比で示して、次の表を得たのである。

	獨逸	佛蘭西	英國	伊太利	北米合衆國
株式會社の負擔	三三・四〇	一四・六五	七・七七	一〇・九	九・八九
株主及監査役の負擔	五・三七	九・〇九	四・二三	四・七一	一・六五
社債權者其他の債權者の負擔	一・一八	一・三三	〇・八二	〇・五	〇・一八
被傭者の負擔	九・八一	三・九五	四・〇八	三・九六	〇・三三
資本中心の企業計	三九・六六	二八・九二	一六・六〇	二〇・二	三・〇五

株式會社の負擔 株主及監査役の負擔 社債權者其他の債權 者の負擔 被備者の負擔 計	勞働中心の企業				
	三・三六	七・七八	三・八〇	五・六三	三・三三
株式會社の負擔 株主及監査役の負擔 社債權者其他の債權 者の負擔 被備者の負擔 計	一・八三	二・六一	一・五六	一・五七	〇・七五
	〇・四三	〇・四五	〇・三〇	〇・二四	〇・〇八
	一四・三四	五・六八	五・七三	五・一六	〇・四五
	二九・八六	一六・五三	一一・九元	一二・五九	四・四七
	計	計	計	計	計
株式會社の負擔 株主及監査役の負擔 社債權者其他の債權 者の負擔 被備者の負擔 計	三六・五〇	二六・〇三	八・二四	二七・六五	九・三三
	六・八九	二・四七	五・六八	四・九五	三・七〇
	一・五五	一・六三	一・八八	〇・八五	〇・三三
	六・五九	二・七八	二・八八	三・六〇	〇・二四
	計	計	計	計	計
株式會社の負擔 株主及監査役の負擔 社債權者其他の債權 者の負擔 被備者の負擔 計	五・五五	四・八九	一七・八八	三・七〇	一三・三九
	計	計	計	計	計
	計	計	計	計	計
	計	計	計	計	計
	計	計	計	計	計

第一は株式會社それ自身の負擔であつて、狹義の租稅負擔に該當する譯である。第二は株主及び監査役が其の得たる配當金賞與金に對して支拂ふ租稅である。第三は社債權者其他の債權者が其の受取りたる資本利子に對して負擔する租稅である。第三は株式會社に勤務せる被備者が其の受くる所の俸給賃金に關して支拂ふ租稅である。此等の租稅負擔を合計する事によつて株式會社が純粹に負擔する租稅を全部網羅する事が出来るのである。

三 株式會社なる企業經營が廣義に於て負擔する租稅は勿論、狹義に於て負擔する租稅も各國により異り、且つ國稅地方稅の全體に及んでゐる。假りに例を株式會社の經營利得の課稅に限定し、過去十二年間半の租稅負擔を明かにする。

獨逸のベルリンにある株式會社は、帝國稅 Körperschaftsteuer と地方稅 Preussische Gewerbe-

ertragsteuer とを負擔するのである。

佛蘭西の株式會社は Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux を負擔するのである。

英國の株式會社は Income tax (Schedule D) を負擔する。

伊太利の株式會社は Imposta sui redditi di ricchezza mobile を負擔する。

北米合衆國の株式會社は Franchise tax on business corporations & tax on corporations (Income tax) とを負擔する。

最も單純なる場合である經營利得の課税についても斯くの如くである。況んや企業經營の全體につき其の租税負擔を研究するとなると、一層事情が複雑してくる。而して國際經濟關係の密接なる今日に於て租税はコストとして直ちに企業に響いてくる。租税の限度を知る爲めには、困難ではあるが、企業の租税負擔の國際比較を試みる必要がある。

五、企業の租税負擔の國際比較

以上勤勞所得の租税負擔と企業所得の租税負擔とを重要諸國につき考察したのである。勤勞所得と企業所得とにより負擔割合も異なり、更に同じ企業所得であつても、資本中心の企業と取引中心の企業と勞働中心の企業との間に差がある事が明らかとなつた。又企業の組織の最も發達した會社組織にあつては、第一に其の存立に際し課税せられ、第二に企業利潤を収める事に課税せられ、第三に解散に際し課税せられ、會社の發生より消滅に至る此等の諸階段を總て考慮する必

要のある事を示した。

國際的租稅負擔の數字としては、一國民の負擔する租稅額を分子とし國民所得を分母とし、兩者の比率が算出せられてゐる。昭和四年と昭和五年とに於ける此種の數字は次の如くである。

	昭和四年			昭和五年		
	國民所得	租稅	社會負擔 <small>租稅及び社會負擔が國民所得に占むる割合(%)</small>	國民所得	租稅	社會負擔 <small>租稅及び社會負擔が國民所得に占むる割合(%)</small>
獨逸 (百萬マルク)	七六、〇九八	一四、四九六	五、七〇	七〇、一六五	一四、一五〇	五、〇四〇
佛蘭西 (百萬フラン)	三六九、六五四	六三、五四八	三、二〇	二六九、六五四	五九、七六三	一、四九八
英國 (百萬ポンド)	四、四〇〇	八元	三、七三	四、〇〇〇	八三	八〇
北米合衆國 (百萬ドル)	八九、四一九	一〇、〇三一	一一、二六	—	—	—

前表によると、昭和四年に於ては、獨逸の租稅負擔が最も重く、佛蘭西、英國、北米合衆國が之に次ぎ、昭和五年に於ては獨逸、英國、佛蘭西の順序となる。我國の租稅負擔額は種々の立場より之を算定する事が出来るが、大體に於て昭和四年度は十七億三千七百萬圓、昭和五年度は十六億三千五百萬圓となつてゐる。之に對し比較せらるべき國民所得の數字は——只今内閣統計局にて調査中であるが——大藏省の發表せる暫定的數字によれば、大正十五年には百三十三億八千二百萬圓にのぼつてゐる。即ち我國民の負擔してゐる租稅が、國民所得に占むる割合は、昭和四年度には一三・〇%、昭和五年度には一二・二%となるのである。若しこの數字を信する事が出来れば、我國民の租稅負擔は獨逸、佛蘭西、英國よりは軽く、北米合衆國よりは重いと云ふ事にな

る。然し此種の考へ方は少くとも二つの難點に逢着するのである。第一に國民所得の概念の定め方如何により數字が伸縮するのである。第二に同一金額の租税負擔であつても、配分方法の如何により効果を異にするのである。第一の問題は暫くおき、第二の問題につき考察を試みる。

現行の租税は單一税によらず、總て複税制度をとつてゐる。從て租税の組合せ如何により財界に及ぼす影響が異つてくる。租税の組合せは之を二つに分つ事が出来る。一は平面的に考へて税種を如何に選擇するかの問題であつて、我國の現在について云へば、財産税、賣上税の如きものを説くべきか否かが其の實例である。第二は立體的に考へて國税と地方税とを如何に組合すかの問題であつて、内務省が主張してゐる地方財政調整交付金制度の如き一例である。

租税制度に於て租税の立體的及び平面的の組合せが都合好く行けば、企業は相當の程度まで増税又は新税を負擔し得べく、組合せが宜しきを得ないと、新税又は増税は企業に致命的の影響をあたへる。企業に及ぼす租税負擔の影響を研究するに當つては、租税法を基礎として立法者の意志を窺ひ、租税統計を基礎として立法者意志の實際的效果を明らかにせねばならぬ。この税法的研究と統計的研究とを調和し、總ての租税に全面的に研究を進めて行くと企業の租税負擔の國際的比較につき明確なる判斷を下す事が出来る。いづれにしても企業の租税負擔を研究するに當つては、從來の概念的の考へより一步を進め、之を見なほす必要がある。